



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Finanzstrafsenat Linz 4

GZ. FSRV/0008-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates Linz 4, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen PS, Textilkunst, geb. am 19XX, whft. in R, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung und der Finanzordnungswidrigkeit gemäß §§ 33 Abs. 2 lit. a und 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 25. November 2007 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch Amtsrat Friedrich Turba, als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 23. Oktober 2007, StrNr. 89,

zu Recht erkannt:

I. Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung in ihrem Ausspruch über Schuld, Strafe und Kosten dahingehend abgeändert, dass sie zu lauten hat:

I. 1. PS ist schuldig, sie hat als Abgabepflichtige im Bereich des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vorsätzlich

a) in den Jahren 2005 und 2006 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung an Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2006 iHv. insgesamt 9.408,74 € bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

b) im Jahr 2006 eine abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht dadurch verletzt, dass sie für das Veranlagungsjahr 2005 keine Jahressteuererklärungen (Umsatz- und Einkommensteuer) beim genannten Finanzamt eingereicht hat, und dadurch die Finanzvergehen zu a) der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu b) der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen.

I.2. Gemäß §§ 33 Abs. 5, 51 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG wird über sie eine **Geldstrafe** iHv.

1.500,00 €

(in Worten: eintausendfünfhundert Euro)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

zehn Tagen

verhängt.

I. 3. Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG werden die von der Beschuldigten zu tragenden **Verfahrenskosten** (pauschal) mit **150,00 €** bestimmt. Die Höhe der Kosten des Strafvollzuges wird durch gesonderten Bescheid festgesetzt werden.

II. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis (des Einzelbeamten) vom 23. Oktober 2007, StrNr. 89, hat das genannte Finanzamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz die Berufungswerberin (Bw.) für schuldig erkannt, als Abgabepflichtige im do. Finanzamtsbereich vorsätzlich a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen einen Verkürzung an Vorauszahlungen von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2006 iHv. 7.227,92 € dadurch bewirkt zu haben, dass sie für die genannten Monate zu den jeweiligen Fälligkeitstagen weder Umsatzsteuervorauszahlungen entrichtet, noch Voranmeldungen abgegeben habe, und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben, sowie b) eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs-

oder Wahrheitspflicht dadurch verletzt zu haben, dass sie trotz Aufforderung für das Veranlagungsjahr 2005 weder eine Einkommen- noch eine Umsatzsteuererklärung fristgerecht beim Finanzamt eingereicht habe, und dadurch die Finanzvergehen zu a) der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und zu b) der Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über sie gemäß §§ 33 Abs. 5, 51 Abs. 2 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 2.300,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von fünfzehn Tagen ausgesprochen.

Die (von der Beschuldigten zu tragenden) Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 230,00 € bestimmt.

Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass das durchgeführte Untersuchungsverfahren ergeben habe, dass die Beschuldigte ihrer als Einzelunternehmerin (StNr. 12) obliegenden Verpflichtung zur (fristgerechten) Einreichung von (monatlichen) Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. zur Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen im Jahr 2006 nicht nachgekommen sei und eine durchgeführte (abgabenrechtliche) Umsatzsteuersonderprüfung eine diesbezügliche Umsatzsteuerzahllast von 9.408,74 € ergeben habe. Anlässlich bzw. vor Beginn der genannten Außenprüfung habe die Bw. form- und fristgerecht Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG erstattet und (schriftlich) ersucht, die festgestellte Zahllast mittels Überrechnung eines zur StNr. 34 (Firma et GmbH in Liquidation) bestehenden Steuerguthabens auf das Abgabenkonto zur StNr. 12 abzudecken. Nach Verbuchung der genannten Umsatzsteuerzahllasten zur StNr. 12 (Fälligkeit: 16. Juli 2007) sei am 6. Juni 2007 die Umsatzsteuer-Überrechnung (iHv. 5.574,15 € von StNr. 34 auf StNr. 12) verbucht worden, wobei zu diesem Zeitpunkt auf dem letztgenannten Abgabenkonto ein "alter Rückstand" von 7.905,42 € ausgehaftet hätte. Da laut "historischem Rückstand" vom 25. Juli 2007 von der genannten Umsatzsteuerzahllast noch ein Betrag von 7.227,92 € offen gewesen sei, liege eine fristgerechte Entrichtung des per Selbstanzeige bekanntgegebenen Abgabenbetrages bzw. eine strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige hinsichtlich dieses Betrages nicht vor.

Indem die Selbstanzeige ein grundsätzliches Schuldeingeständnis darstelle, sei – so die Erstbehörde – auch der (subjektive) Tatbestand des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als erfüllt anzusehen.

Hinsichtlich der (ebenfalls) angelasteten Finanzordnungswidrigkeit habe das durchgeführte Untersuchungsverfahren ergeben, dass die Beschuldigte trotz Aufforderung und Androhung einer Zwangsstrafe die Jahreserklärungen 2005 nicht eingereicht habe, weshalb der Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG als erwiesen anzusehen gewesen sei.

Ausgehend von den im Anlassfall zu konstatierenden Milderungsgründen der finanzstrafrechtlichen Unbescholtenheit, der (missglückten) Selbstanzeige und der teilweisen Schadensgutmachung, sowie dem Erschwerungsgrund des Zusammentreffens mehrerer Finanzvergehen und der (aktuellen) wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschuldigten, sei, angesichts eines hier bis zu 14.455,84 € reichenden Strafrahmens, die ausgesprochene Geldstrafe zu verhängen gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung der Beschuldigten vom 25. November 2007, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Der vom angefochtenen Erkenntnis angenommene Vorsatz sei keinesfalls vorhanden und stelle sich der Sachverhalt anders, als im Erkenntnis ausgeführt, dar.

Erst mit Durchsicht der Unterlagen durch die beauftragte Steuerberatungskanzlei sei festgestellt worden, dass ein nach deutscher Rechtslage zulässiger und unterjährig geltend gemachter Vorsteuerabzug für ein Firmenfahrzeug in Österreich aus logisch nicht nachvollziehbaren Gründen nicht anzuerkennen gewesen sei (Gewährung des Vorsteuerabzuges nur für "Nutzfahrzeuge"). Da somit keinerlei Vorsatz bestanden bzw. mit einer umgehend nach Erkennen der Rechtslage erstatteten Korrekturmeldung durch den Steuerberater jedenfalls weggefallen sei, könne diesbezüglich auch kein Schulterspruch erfolgen.

Dass kein Vorsatz bestanden habe, zeige sich schon auch daraus, dass der eine Prüfung der Gesellschaft des Ehegatten der Bw. durchführende Steuerprüfer von ihr ersucht worden sei, auch ihre Tätigkeit bzw. die von ihr geführte Einzelfirma steuerlich nachzuprüfen und entsprechend abzuschließen.

Weiters entspräche die Strafhöhe keinesfalls ihren wirtschaftlichen Verhältnissen und sei auch aus präventiven Überlegungen nicht zu begründen, da das Gewerbe mittlerweile wegen mangelnden Gewinnes eingestellt worden sei und daher jedenfalls keine Bereicherungsabsicht ihrerseits bestanden habe.

Aus den angeführten Gründen sei daher die ausgesprochene Bestrafung umgehend zurückzunehmen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Vorweg wird im Hinblick auf das offenbar in Bezug auf umsatzsteuerlich relevante Vorgänge zur StNr. 12 im Veranlagungsjahr 2004 erstattete Berufungsvorbringen (im Zuge der von der damaligen steuerlichen Vertretung erstellten Jahresumsatzsteuererklärung 2004 war ein mittels Umsatzsteuervoranmeldung in Unkenntnis der Rechtslage im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Firmenfahrzeuges zu Unrecht geltend gemachtes Vorsteuerguthaben gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 rückgängig gemacht worden) festgestellt, dass Gegenstand des nunmehrigen Finanzstrafverfahrens einzig und allein die im Straferkenntnis dargestellten Vorwürfe der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG (begangen durch die vorsätzliche, unter Verletzung des § 21 UStG 1994 bewirkte Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen 01 – 12/2006) bzw. der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (begangen durch die vorsätzliche Nichteinreichung der Jahreserklärungen 2005), keinesfalls aber (auch) Vorgänge des Jahres 2004 sind.

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlung oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Dabei ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. b, c und d leg.cit. eine Abgabenverkürzung ua. (bereits dann) bewirkt, wenn entweder die selbst zu berechnenden Abgaben (Zahllasten = Vorauszahlungen) bis zum jeweiligen (gesetzlichen) Fälligkeitszeitpunkt (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) nicht iSd abgabenrechtlichen Vorschriften der §§ 211 ff Bundesabgabenordnung (BAO) entrichtet oder allenfalls Abgabengutschriften zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt bzw. geltend gemacht wurden.

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 zufolge hat der umsatzsteuerpflichtige Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine (vollständige und zutreffende) Voranmeldung (= Abgabenerklärung) bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Zeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1, 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Abs. 2 leg.cit. in der für die Jahre 2002 bis 2009 gF sah lediglich für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000,00 € (abweichend von Abs. 1) als Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr vor.

Eine Verpflichtung zur Einreichung derartiger Abgabenerklärungen (zur Form vgl. § 21 Abs. 1 4. Unterabsatz UStG 1994) entfiel für Veranlagungszeiträume ab dem 1. Jänner 2003 bis zum 31. Dezember 2010 für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen haben, nur dann, wenn die (zutreffend) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde, oder wenn sich für den betreffenden Voranmeldungszeitraum überhaupt keine Vorauszahlung ergab (vgl. dazu § 1 der VO BGBI. II 1998/206 idF BGBI. II 2002/462 iVm § 21 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 idF BGBI. I 1998/79).

Grundsätzlich bestand daher jedenfalls für die, die og. Umsatzgrenze(n) überschreitende umsatzsteuerpflichtige Unternehmer eine generelle Verpflichtung zur Abgabe von (elektronischen) Umsatzsteuervoranmeldungen. Darüber hinaus hatte aber auch der die Grenze nicht überschreitende (umsatzsteuerpflichtige) Unternehmer für den Fall, dass eine sich ergebende Vorauszahlung nicht bis zum gesetzlichen Fälligkeitstermin (vollständig) entrichtet wurde, eine (zutreffende) Voranmeldung beim zuständigen Finanzamt einzureichen.

Tatbildlich iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG ist daher eine unter Verletzung der umsatzsteuerlichen Voranmeldungspflicht wirkte – vorläufige – Abgabenverkürzung.

Gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 13 FinStrG macht sich jemand einer (versuchten) Abgabenhinterziehung nach dieser Bestimmung schuldig, wer (zumindest bedingt) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht, beispielsweise indem er entgegen dem § 119 BAO eine unrichtige Jahresumsatzsteuererklärung erstellt oder auch nur keine solche Erklärung einreicht, mit dem Plan, die Abgabenbehörde werde die Jahressteuer mit einem unter der tatsächlichen Zahllastensumme abzüglich allfälliger Guthaben gelegenen Betrag bzw. überhaupt nicht festsetzen, eine Abgabenverkürzung zu bewirken versucht. Dabei ist § 13 Abs. 2 FinStrG zufolge die Tat bereits dann versucht, wenn der Täter seinen Entschluss sie auszuführen, durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt.

Eine Strafbarkeit wegen einer bereits als ausführungsnahe Handlung zu wertenden Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und damit versuchter Hinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und 13 FinStrG konsumierte allenfalls eine solche wegen Hinterziehungen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG, soweit der Betrag an verkürzter Umsatzsteuervorauszahlung in der versuchsweise verkürzten Jahresumsatzsteuer beinhaltet ist.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG macht sich weiters einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer ohne dadurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich ua. eine abgabenrechtliche Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

§ 119 BAO zufolge hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften, so zB nach §§ 42 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 (Aufforderung zur Erklärungsabgabe) bzw. 21 Abs. 4 UStG 1994 (Jahreserklärungspflicht des Unternehmers), mittels Abgabenerklärung offenzulegen, wobei diese entsprechend dem § 134 Abs. 1 BAO bis zum Ende des Monates April bzw. im Falle elektronischer Übermittlung bis Ende des Monates Juni des Folgejahres beim Finanzamt einzureichen sind.

Vorsätzlich handelt grundsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz, vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG).

Dabei reicht es, dass der objektiv tatbildlich Handelnde die reale Möglichkeit der gesetzlichen Tatbildverwirklichung zwar erkennt, sich aber mit ihr abfindet und dennoch, und sei es auch nur in bewusster Gleichgültigkeit gegenüber dem Handlungserfolg, sich (dennoch) für ein tatbildmäßiges Handeln entscheidet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Bezogen auf § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG heißt das, dass (bereits) derjenige mit einem tatbestandsmäßigem Vorsatz agiert, der die abgabenrechtliche Pflichtverletzung iSd § 21 Abs. 1 UStG 1994 zumindest ernstlich für möglich hält und die – wenn auch nur durch die Nichtentrichtung der Zahllast bzw. durch die unrechtmäßige Festsetzung oder Geltendmachung einer Gutschrift zu dem ihm bekannten Fälligkeitszeitpunkt bewirkte vorübergehende Abgabenverkürzung – zumindest dem Grunde nach für gewiss hält, sich mit dieser Möglichkeit bzw. Gewissheit abfindet und sich letztlich dennoch, aus welchen Beweggründen auch immer, zu einer tatbildmäßigen Vorgangsweise (vgl. § 2 StGB) entschließt. Eine (darüber hinausgehende) Absichtlichkeit des Täters iSd § 5 Abs. 2 StGB, dh. beispielsweise ein auf die Bewirkung einer (auch nur vorläufigen) Abgabenverkürzung um des eigenen (wirtschaftlichen) Vorteils willen gerichtetes (Bereicherungs-)Bestreben des objektiv tatbildlich Agierenden, ist nicht gefordert.

Auf das Vorliegen eines auf einen üblicherweise nicht ohne weiteres erkennbaren Willensvorgang in der Innensphäre des (objektiv tatbildlich) Handelnden zurückzuführenden Vorsatzes kann regelmäßig aus dem nach außen hin in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters bzw. den Gesamtumständen der Tat(en) geschlossen werden.

Gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG idF vor der FinStrG-Novelle 2010 (vgl. dazu § 4 Abs. 2 FinStrG) wird der Täter eines Finanzvergehens insoweit straffrei, als er seine Verfehlung ua. der zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Behörde darlegt (Selbstanzeige). War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden, vom Anzeiger geschuldeten Beträge den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden (Abs. 2 leg.cit.).

Anhand der für die gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides zu treffenden Sachentscheidung relevanten, zum Entscheidungszeitpunkt aktuellen Aktenlage zur genannten StrNr., der StNr. 12 (einschließlich ABNr. 56) und 34 (Firma et GmbH iL) stellen sich die Entscheidungsgrundlagen wie folgt dar:

Die mit RS verheiratete Bw., keine Sorgepflichten, ist seit 03/2004 in Österreich, zuletzt im Zuständigkeitsbereich des einschreitenden Finanzamtes einzelunternehmerisch tätig (aktueller Betriebsgegenstand: Textilkunst) und erzielt daraus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 22 EStG 1988); zuletzt im Jahr 2011 iHv. 11.487,78 €; StNr. 12. Bis Dezember 2006 betrieb die Bw. unter der Bezeichnung "cc" ein, steuerpflichtige Umsätze iSd UStG 1994 ausführendes Einzelunternehmen mit dem Geschäftsbereich EDV-Dienstleistungen und erzielte daraus Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988. Daneben war bzw. ist die Bw. (Minderheits-)Gesellschafterin bzw. Liquidatorin der unter der StNr. 34 steuerlich erfassten et GmbH (FN 78 des Landesgerichtes Wels; Geschäftszweig: EDV-Dienste, Vertrieb; Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter RS; nach Auflösung in Liquidation seit 12/2006).

Für 2004 (in Aussicht gestellter Jahresumsatz laut Fragebogen 25.000,00 €) wurden für das genannte, ab Dezember 2004 bis Mai 2007 (Zurücklage der Vollmacht durch den Vertreter infolge Nichtbezahlung des Honorars) steuerlich vertretene Einzelunternehmen der Bw. für die Kalendervierteljahre 01 – 03, 04 – 06, 07 – 09 und 10 – 12, Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht und (jeweils) Gutschriften iHv. insgesamt 9.986,79 € geltend gemacht. Über entsprechenden Antrag der Bw. wurden jeweils die sich aus den genannten Erklärungen ergebenden Guthaben am Abgabenkonto gemäß § 239 BAO zurückgezahlt. Entsprechende Jahressteuererklärungen (Einkommen- und Umsatzsteuer) zur genannten

StNr. wurden (nach Abberufung/Quote und Erinnerung/Androhung einer Zwangsstrafe) am 25. September 2006 eingereicht (vgl. Abgabenbescheide vom 26. September 2006; darin festgestellte Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994: 41.568,18 €).

Für 2005 wurden zur genannten StNr. Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01 – 03 (Zahllast: 3,59 €), 04 – 06 (Gutschrift: 1.726,13 €); 07 – 09 (Gutschrift: 649,73 €) und 10 – 12 (Gutschrift: 2.126,62 €), jeweils am 21. Oktober 2005 (01 – 09/05) bzw. am 7. Februar 2007 (10 – 12/05), eingereicht. Am 17. November 2005 wurde eine sich aus den Voranmeldungen für 01 – 09/06 ergebendes Gesamtguthaben iHv. 2.372,27 € über Antrag der Bw. zurückgezahlt (§ 239 BAO).

Jahressteuererklärungen für 2005 wurden trotz Erklärungszusendung im Dezember 2005 und (bescheidmäßiger) Aufforderung/Androhung einer Zwangsstrafe vom 5. Juni 2005 nicht abgegeben, sodass es in Folge im Abgabenverfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer zu einer Schätzung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 Abs. 2 BAO kam (vgl. Bescheide vom 19. Juli 2007; darin festgestellte Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994: 160.000,00 €).

Für 2006 wurden zur genannten StNr. weder Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet, noch für den Fall sich für den betreffenden Zeitraum ergebender Zahllasten gemäß § 21 UStG 1994 verpflichtende (monatliche) Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt eingereicht.

Vor Beginn der (abgabenbehördlichen) Umsatzsteuersonderprüfung ABNr. 56 (10/2006 bis 03/2007) zur StNr. 12 am 23. Mai 2007 erstattete die Bw. gegenüber dem Prüforgan Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG und legte entsprechende Unterlagen zur Ermittlung der Umsatzsteuerkennzahlen betreffend den gesamten Voranmeldungszeitraum 01 – 12/2006 bzw. eine entsprechende Berechnung der sich daraus ergebenden Umsatzsteuerzahllast(en) iHv. 9.408,74 € vor. Gleichzeitig beantragte die Bw. in ihrer Funktion als Liquidatorin der et GmbH iL. die Überrechnung eines zur StNr. 34 bestehenden Umsatzsteuerguthabens (aus der im Zuge der vom gleichen Prüforgan unmittelbar vorher durchgeföhrten Außenprüfung ABNr. 910 zur StNr. 34 von der Bw. eingereichten Voranmeldung für 04/2007 iHv. 5.574,15 €) zugunsten der StNr. 12 (vgl. dazu § 215 Abs. 4 BAO). Diese, vom Prüfer – offenbar aus Vereinfachungsgründen – für den Voranmeldungszeitraum 10 – 12/2006 übernommenen Angaben wurden dem gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 zur StNr. 12 ergangenen Festsetzungsbescheid vom 6. Juni 2007 (Nachforderungsbetrag 9.408,74 €; Fälligkeitstermin: 15. Februar 2007; Zahlungstermin: 16. Juli 2007) zu Grunde gelegt.

Am 12. Juni 2007 wurde am Geburungskonto zur StNr. der Bw. die Überrechnung eines Betrages von 5.574,15 € von StNr. 34 verbucht und die Gutschrift entsprechend den Vorschriften des § 214 Abs. 1 BAO (auf die dem Fälligkeitstag/Zahlungstermin nach ältesten Abgabenschuldigkeiten; Rückstand der vor dem genannten Buchungsdatum bereits fälligen bzw. zu entrichtenden Abgaben: 7.835,09 €) auf Saldo verrechnet. Am 16. Juli 2007 (= Zahlungstermin für Zahllast aus 10 – 12/2006) haftete noch die gesamte Nachforderung laut Bescheid vom 6. Juni 2007 am genannten Geburungskonto – als unentrichtet – aus. Aus dem weiteren Kontenverlauf zur StNr. 12 ergibt sich, dass die vorgenannte Umsatzsteuer-Nachforderung schließlich im Zeitraum vom 19. Juli 2007 (Verrechnung einer Gutschrift aus Einkommensteuerfestsetzung 2008 iHv. 2.180,82 €) bis zum 23. April 2010 entsprechend § 211 BAO entrichtet wurde.

Damit steht fest, dass die Bw., indem sie einerseits als dem § 21 Abs. 1 UStG 1994 verpflichtete Abgabenschuldnerin unter Verletzung ihrer diesbezüglichen Pflichten zur monatlichen Abgabe von Voranmeldungen durch die Nichtentrichtung entsprechender Vorauszahlungen zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen Verkürzungen an Umsatzsteuervorauszahlungen iHv. insgesamt 9.408,74 € bewirkt und andererseits, indem sie durch die Nichteinreichung der von ihr aufgrund der Verpflichtung der §§ 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und 21 Abs. 4 UStG 1994 abzugebenden Jahreserklärungen für 2005, ohne dadurch ein anderes Finanzvergehen zu begehen, die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt hat, tatbildmäßig iSd §§ 33 Abs. 2 lit. a bzw. 51 Abs. 1 lit. a FinStrG gehandelt hat.

Anhaltspunkte für eine im Hinblick auf die Umsatzsteuerverkürzung von der Bw. gesetzte ausführungsnahe Handlung in Bezug auf eine (versuchte) Jahresumsatzsteuerverkürzung gemäß §§ 33 Abs. 1 iVm 13 FinStrG bietet der erhobene Sachverhalt, demzufolge die Tathandlungen noch vor dem Termin des § 134 Abs. 1 BAO – im Zuge der abgabenbehördlichen Außenprüfung – zu Tage getreten sind, hingegen nicht.

Was den (für einen Schulterspruch erforderlichen) Vorsatz iSd § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG angeht, so ergibt sich ein entsprechender Wissensstand der Bw. aus dem aus dem vorliegenden Aktenmaterial hervorleuchtenden Gesamtbild in Bezug auf die von ihr im Verkehr mit der Abgabenbehörde an den Tag gelegten grundlegenden steuerrechtlichen Kenntnisse. So kann bei einem Abgabepflichtigen, der sich (im Abgabenverfahren) eines geschäftsmäßig, erfahrungsgemäß seine Klienten schon im Zuge der Vertretungsübernahme bzw. der Abklärung des Tätigkeitsbereiches die grundlegenden steuerlichen Pflichten, wie etwa auch die laufende Selbstberechnung der Umsatzsteuer bzw. die (fristgerechte) Abgabe von

Voranmeldungen und die gesetzliche Fälligkeit allfälliger Vorauszahlungen, thematisierenden, Vertretungsbefugten bedient, und daher schon deshalb in Bezug auf die Rechtslage des UStG 1994 informiert sein wird, der auch regelmäßig im Falle sich (anhand der Selbstberechnung der Umsatzsteuer) ergebender Überschüsse bzw. Gutschriften diese – per eigenverantwortlich erstellter Voranmeldung – geltend macht und sich mehrmals auch entsprechende, aus solchen Gutschriften resultierende am Gebarungskonto aufscheinende Abgabenguthaben auszahlen lässt, angenommen werden, dass er sich sowohl über seine umsatzsteuerrechtlichen Pflichten als auch über die Konsequenzen eines Nichttätigwerdens in Bezug auf sich je Voranmeldungszeitraum ergebende Zahllasten, insbesondere der Auswirkungen des Hinausschiebens des Zahlungstermins über den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt, so weit bewusst ist, dass bei dennoch erfolgten Zu widerhandlungen bei ihm ein Vorsatz iSd § 8 Abs. 1 2. Halbsatz FinStrG (in Bezug auf die Pflichtverletzung) und des § 5 Abs. 3 StGB (in Bezug auf die durch die Nichtentrichtung bewirkte Abgabenverkürzung) iVm § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG angenommen werden kann. Dazu kommt im Anlassfall noch, dass auch ansonsten die Bw., die im Zuge ihrer Funktion als Liquidatorin der genannten GmbH durch entsprechende Finanzamtsanbringen zur StNr. 34 (zB Umsatzsteuerjahreserklärung 2006; Umsatzsteuervoranmeldung 04/2007) durchaus den Gesamteindruck einer in steuerlichen Dingen grundlegend informierten Person vermittelt und ihr zudem in ihrer wirtschaftlichen Lage im Tatzeitraum (vgl. Beschluss des Bezirksgerichtes vom 21. März 2007, Az. 1112, mit dem der Antrag auf Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens über das Vermögen der Bw. mangels Kostendeckung abgewiesen wurde) eine "Stundung" der Umsatzsteuerzahllasten im Hinblick auf die wohl beabsichtigte Fortführung ihres Einzelunternehmens zweifellos gelegen kam, sodass daher mit der im Strafverfahren erforderlichen (hohen) Wahrscheinlichkeit iS. § 98 Abs. 3 FinStrG auf ein Verschulden entsprechend der bezogenen Gesetzesstelle geschlossen werden kann.

In Bezug auf die angelastete Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG erschließt sich ein zumindest bedingter Tatvorsatz daraus, dass die Bw., abgesehen davon, dass ihr entsprechende Erklärungsformulare bereits im Dezember 2005 übermittelt wurden, spätestens seit Ende Mai bzw. Anfang Juni 2006 (Bescheid über die Erinnerung hinsichtlich der Abgabe der Jahreserklärungen 2004 vom 30. Mai 2006) und somit vor dem Termin des § 134 Abs. 1 BAO davon ausgehen musste, auch für 2005 einer entsprechenden (abgabenrechtlichen) Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu unterliegen und offenbar, indem sie für den genannten Veranlagungszeitraum dennoch keine Erklärungen eingereicht hat, eine derartige abgabenrechtliche Pflichtverletzung billigend in Kauf genommen hat.

Was nun die Selbstanzeige vom 23. Mai 2007 bzw. deren gegebenenfalls einer Bestrafung wegen Finanzvergehen gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG entgegenstehende strafbefreiende Wirkung iSd § 29 Abs. 2 FinStrG aF (fristgerechte Entrichtung der geschuldeten Abgabenbeträge im Sinne der Abgabenvorschriften) angeht, so ergibt sich aus der dargestellten Sachlage, dass die Entrichtung des sich aus der nachträglichen Offenlegung ergebenden, bescheidmäßig festgesetzten Abgabenbetrages erst nach Ablauf des (im Bescheid vom 6. Juni 2007 genannten) maßgeblichen Zahlungstermins begonnen hat, sodass der Bw. dieser nachträgliche Strafaufhebungsgrund im Anlassfall jedenfalls nicht zu Gute kommt.

Gemäß §§ 21 Abs. 1 und 2 iVm 33 Abs. 5 und 51 Abs. 2 FinStrG reicht der Strafrahmen für die wegen der angeführten Finanzvergehen auszusprechenden Geldstrafe bis zum Zweifachen des gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG hinterzogenen Abgabenbetrages, d. s. somit 18.817,48 €. Das Höchstausmaß der gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG – für den Fall der Uneinbringlichkeit der auszusprechenden Geldstrafe – § 15 Abs. 1 FinStrG zufolge mindestens mit einem Tag zwingend festzusetzenden Ersatzfreiheitsstrafe beträgt sechs Wochen.

Innerhalb dieser gesetzlich vorgegebenen Grenzen sind die Strafen gemäß § 23 FinStrG nach der im Einzelfall vorliegenden Schuld (§ 23 Abs. 1 FinStrG) und den vorliegenden, nicht schon die Strafdrohung(en) bestimmenden und gegebenenfalls (im Rahmen der strafbehördlichen Ermessensentscheidung) abzuwägenden Erschwerungs- und Milderungsgründen iSd §§ 33 f StGB auszumessen (§ 23 Abs. 2 FinStrG), wobei bei der Bestimmung der Geldstrafe zudem die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des zu Bestrafenden entsprechend zu berücksichtigen sind. Daneben sind freilich auch dem Finanzstrafverfahren wie jedem Strafverfahren präventive Überlegungen in Richtung einer Verhinderung künftiger Straftaten, sei es nun durch den Täter selbst (Spezialprävention; die Bw. betreibt nach wie vor ein ua. umsatzsteuerpflichtiges Einzelunternehmen) oder durch andere (Generalprävention), nicht fremd (vgl. zB VwGH vom 19. Mai 1988, 88/16/0009).

So besehen erwiese sich anhand dessen, dass dann, wenn so wie hier das Schuldverhalten der Bw. als (jeweils) deliktstypisch, weil nach der vorhandenen Beweislage nicht über das geforderte Mindestverschulden hinausgehend, und somit als durchschnittlich einzustufen ist, bei gleichzeitig einander annähernd die Waage haltenden Milderungs- und Erschwerungsgründen und durchschnittlichen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen, eine Geldstrafe im Ausmaß von annähernd der Hälfte des genannten Höchstbetrages tat- und schuldangemessen und schiene mit einer derartigen Sanktionierung auch den vorgenannten Präventionserwägungen hinreichend Genüge getan.

An strafmildernden Umständen iSd § 34 Abs. 1 StGB iVm § 23 Abs. 2 FinStrG sind im Anlassfall die finanzstrafrechtliche Unbescholtenseit (vgl. § 34 Abs. 1 Z 2 StGB) der Bw., die (sich nunmehr erst im Berufungsverfahren erweisende) vollständige Schadensgutmachung (vgl. § 34 Abs. 1 Z 15 StGB), das lange Zurückliegen der hier vorgeworfenen Taten (§ 34 Abs. 1 Z 18 StGB), die durch die (mangelnde zeitgerechte Entrichtung des Abgabenbetrages letztlich nicht strafbefreiende) Selbstanzeige der Tat des § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG erfolgte wesentliche Mitwirkung der Beschuldigten an der Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes (vgl. § 34 Abs. 1 Z 17 StGB), der Umstand, dass die vorübergehenden Hinterziehungen wohl auch ihre Ursache in der wirtschaftlich bereits angespannten Situation der Bw. zu den jeweiligen Tatzeitpunkten gehabt haben werden (vgl. § 34 Abs. 1 Z 10 StGB) und der auch schon vor der Anwendbarkeit der FinStrG-Novelle 2010 (§ 23 Abs. 2 2. Satz FinStrG) in diesem Zusammenhang nicht zu vernachlässigende Umstand, dass die Abgabenverkürzung nach dem Vorsatz der Bw. lediglich vorübergehend eintreten sollte (vgl. zB UFS vom 27. Mai 2011, FSRV/0022-L/11), zu konstatieren. Daneben ergibt sich anhand der Aktenlage mit einer nicht der Beschuldigten anzulastenden unverhältnismäßig langen Verfahrensdauer (vgl. Einleitungsbescheid vom 11. Juni 2007) ein weiterer, gemäß § 34 Abs. 2 StGB strafmildernd zu berücksichtigender Aspekt (vgl. VfGH vom 5. Dezember 2001, B 4/01).

Demgegenüber stehen, indem die Bw. durch ihr Verhalten mehrere strafbare Einzelhandlungen, sowohl derselben, als auch verschiedener Art, nämlich einerseits jeweils solche gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG und andererseits auch eine solche gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG, begangen und die ihr unter I. a. zur Last gelegten strafbaren Handlungen auch über einen längeren Zeitraum fortgesetzt hat, die erschwerenden Umstände des § 33 Abs. 1 Z 1 StGB.

In gesamthaftter Wertung, der dargestellten, insgesamt deutlich zu Gunsten der Beschuldigten sprechenden Tat- und Täterumstände erschiene unter Beachtung der genannten Sanktionszwecke – unter Außerachtlassung des § 23 Abs. 3 FinStrG – eine Geldstrafe von 2.000,00 € angemessen.

Indem jedoch die angesichts der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse (vgl. Jahreseinkommen 2011 bzw. Konkursabweisung mangels Kostendeckung im Jahr 2007) wohl (weiterhin) als unterdurchschnittlich bzw. angespannt zu qualifizierende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw. im Grunde des § 23 Abs. 3 FinStrG eine entsprechende Mitberücksichtigung bei der Ausmessung der Geldstrafe gebietet, war unter Bedachtnahme darauf, dass auch ein geringes Einkommen bzw. eine angespannte Wirtschaftslage des zu

Bestrafenden der Verhängung einer schuld- und tatangemessenen Geldstrafe nicht entgegenstehen (vgl. zB VwGH vom 31. März 2004, 2003/13/0136), das vorgenannte Ausmaß der gegen die Beschuldigte zu verhängenden Geldstrafe auf 1.500,00 € zu reduzieren.

Ausgehend von einem, im Unterschied zur (auch wertbetragsabhängigen) Geldstrafe, absoluten Höchstausmaß von sechs Wochen für die zwingend für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe festzusetzende Ersatzfreiheitstrafe, wobei mangels direkter aus dem Gesetz ableitbarer Proportionalität zwischen Geld- und subsidiärer Freiheitsstrafe die "Umrechnung" im Ermessen des entscheidungsbefugten Organs liegt, ergäbe sich bei durchschnittlichen Tat- und Täterverhältnissen eine ebenfalls im Bereich von etwa der Hälfte des möglichen Rahmens liegende Strafe. Dieses Ausgangsmaß ist jedoch angesichts der bereits bei der Geldstrafe festgestellten besonderen Umstände des Anlassfalles iSd § 23 FinStrG spürbar bzw. deutlich zu reduzieren, sodass letztlich, unter Beachtung der auch dafür maßgeblichen Strafzwecke, hier mit einer Ersatzfreiheitsstrafe von zehn Tagen das Auslangen gefunden werden konnte.

Die gegenüber dem Ersterkenntnis ebenfalls geänderte Kostenbestimmung ergibt sich aus § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Februar 2013